

**Audience publique du 11 février 2004**

Recours formé par

Monsieur ..., Luxembourg

contre

**un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition  
Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

-----

Vu la requête, inscrite sous le numéro 16698 du rôle, déposée le 8 juillet 2003 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L- ..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 le 19 juillet 2001;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2003;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2003 par Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 21 janvier 2004.

-----

Suite au décès de Monsieur ... en date du ... 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis à ... et ..., tandis que son fils, Monsieur ..., préqualifié, est devenu nu-propriétaire à concurrence de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ... fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Un bulletin rectificatif d'établissement en commun de revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997 du 26 avril 2001 fixa le revenu commun du chef de la copropriété ayant existé entre Monsieur ... et Madame ....

En date du 19 juillet 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 à travers lequel il déclara s'être écarté de la déclaration d'impôt afférente sur les points suivants :

*« Charges extraordinaires : les dépenses extraordinaires ont été diminuées de la charge normale.*

*Frais d'obtention pension : 12.000 → frais d'avocat = ch. extraord.*

*Intérêts débiteurs prêt pour frais de maladie = dépenses spéciales.*

*Montant brut charges extraordinaires = 588.031 (ch. normale non déduite) ».*

Le même bulletin d'impôt imputa à Monsieur ... un revenu de location de biens négatif à hauteur de -10.799 LUF, tel que fixé par le prédit bulletin rectificatif d'établissement en commun du 26 avril 2001.

Par courrier du 10 octobre 2001, Monsieur ... introduisit un « *recours formel* » contre ce bulletin d'impôt du 19 juillet 2001 devant le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, dans lequel il critiqua les points suivants :

*« 1) Le montant négatif de 10.799,00 LUF provenant de la location de biens est contesté cf. à ce sujet mes recours introduits à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'exercice 1997 du 28 mars 2001 sous ma réf. P-1901 et du 08 juin 2001 sous ma réf. P-2901.*

*2) Les intérêts débiteurs en relation économique étroite avec mon état de santé au montant de 185.772,00 LUF représentent des charges extraordinaires et non pas des dépenses spéciales tel que mentionné au bulletin de l'impôt dont question.*

*En effet dans le contexte d'une requête déposée à ce sujet auprès du Tribunal Administratif et inscrite le 25 novembre 1997 sous le rôle No 10430 ainsi que par jugement en l'espèce du 01 juillet 1998 le remboursement du principal comme des intérêts débiteurs y relatifs a été reconnu par la direction des contributions, service contentieux de l'impôt en date du 22 octobre 1998 comme charges extraordinaires – No du rôle C 10005 – et remboursés le 25 et 27.11.1998 par le service recette de l'administration des contributions directes.*

*3) sous réserve expresse des annotations formulées ci-avant et sans reconnaissance aucune quant à l'exactitude du décompte dont question, le solde dû s'élève à 85.390,00 LUF au lieu de 7.738,00 LUF !*

#### Motivation

*Total en impôt retenu sur pension pour l'exercice 1997 : 212.414,00 LUF*

*Impôt dû suivant bulletin de l'impôt sur le revenu 1997 : 49.372,00 LUF*

*Solde en ma faveur : 212.414 – 49.372 = 163.042,00 LUF*

*Remboursement en impôt au 29.04.1998 : 77.652,00 LUF*

*163.042 – 77.652 = 85.390,00 LUF*

*Quant aux remboursements tardifs : à toutes fins utiles, prière de prendre note des dispositions de l'article 1153 du C.C. ainsi que de l'indice d'application de 548,67 points en 1997.*

*Par ailleurs les stipulations du paragraphe 205 alinéa 3 L.G.I. n'ont pas été respectées en l'espèce ».*

A défaut de prise de position face à cette voie de recours, Monsieur ... a formé, par requête déposée le 8 juillet 2003, un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 du 19 juillet 2001.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôt du 22 mai 1931, désignée « *Abgabenordnung* » (AO), et de l'article 8 (3) alinéas 1 et 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'excès de l'impôt sur le revenu indûment retenu suite au bulletin d'impôt critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, Etudes Fiscales n<sup>os</sup> 93-95, p. 63). Un bulletin de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition et fixation de la cote d'impôt sur le revenu y relative, ne porte que sur les deux premières phases. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n<sup>o</sup> 5 AO.

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier soumis au tribunal, et plus particulièrement d'un certificat de pension et de retenue d'impôt de la caisse de pension des employés privés du 22 janvier 1998, que le demandeur avait eu droit durant l'année 1997 à une pension brute de 1.168.856 LUF de laquelle un montant de 212.414 LUF a été prélevé au titre de retenue d'impôt.

Il se dégage ensuite d'un nouveau certificat émis le 28 janvier 1998 par le bureau RTS compétent que le demandeur avait introduit le même jour une demande en modération d'impôt pour pension alimentaire au montant de 330.467 LUF, aboutissant, après déduction

de la charge normale de 66.578 LUF, à un montant déductible de 263.889 LUF au titre de charges extraordinaires, de manière que la réduction de la retenue d'impôt en découlant s'élevait à 77.652 LUF, somme qui fut remboursée au demandeur le 29 avril 1998. En conséquence, ce dernier certificat renseigne un montant de retenue d'impôt restant de  $(212.414 - 77.652 =) 134.762$  LUF.

Le bulletin d'impôt entrepris du 19 juillet 2001 renseigne ainsi à juste titre ce dernier montant comme retenue sur pensions effectivement rémanente à cette date et aboutit correctement, après déduction de la cote d'impôt fixée de 49.372 LUF, à un excédent de retenue de 85.390 LUF repris au décompte, de manière qu'il ne comporte aucun autre élément décisionnel quant à un droit de remboursement qui serait critiqué par le demandeur.

Ce n'est qu'à travers le décompte portant la même date que cet excédent de 85.390 LUF remboursable au demandeur se trouve amputé du remboursement antérieur de 77.652 LUF, lequel est cependant étranger au montant de retenue de 134.762 LUF pris en compte par le bureau d'imposition.

Or, un extrait de compte émis par un bureau de recette ne fixe aucune cote d'impôt et ne comporte aucune autre décision sur une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais se confîne par essence à relater les cotes d'impôt fixées moyennant bulletin d'impôt par le bureau d'imposition et les échéances de paiement résultant de la loi ou, le cas échéant, de décisions du bureau d'imposition. Il ne constitue par voie de conséquence ni un bulletin au sens du paragraphe 228 AO, ni une autre décision au sens du paragraphe 237 AO, de sorte qu'un recours contre un extrait de compte est irrecevable, faute pour celui-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif (trib. adm. 12 janvier 2000, n° 11513, et autres décisions y référencées, pas. adm. 2003, v° Impôts, n° 313).

Conformément aux développements qui précèdent, le demandeur a certes valablement contesté, à travers son courrier précité du 10 octobre 2001, les modalités du remboursement opéré en fait, en l'occurrence l'imputation du montant de 77.652 LUF sur le montant restituable, mais il ne fait pas état d'un bulletin émis sur base du paragraphe 150 (2) AO et portant refus formel de procéder au remboursement revendiqué par le demandeur. En l'absence d'un bulletin de l'autorité compétente, préalablement contesté devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche d'abord au bureau d'imposition de ne pas avoir respecté les dispositions du paragraphe 205 (3) AO en ce qu'il aurait manqué à son obligation de l'informer préalablement de son intention de s'écarter des éléments contenus dans sa déclaration fiscale en vue d'établir l'impôt réduit et ainsi « *privé le requérant de son droit à un débat éclairé et préalable entre parties avant l'émission du bulletin d'impôt* ».

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition.

En l'espèce, la situation de fait à la base de l'imposition litigieuse, à savoir le montant des intérêts débiteurs en cause et l'imputation de revenus de location de biens opérée par le prédit bulletin d'établissement du 26 avril 2001, fut acceptée dans toute sa teneur par le bureau d'imposition, de sorte que celui-ci ne saurait être considéré comme s'étant écarté substantiellement des éléments lui soumis à travers la déclaration d'impôt du contribuable.

En effet, les divergences mises en avant par le demandeur, tant à travers sa réclamation qu'à travers le recours contentieux sous analyse, ne proviennent d'aucun ajout quelconque d'éléments ou de données par rapport à ceux produits par le contribuable à travers sa déclaration d'impôt et s'analysent en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, seul appelé à appliquer les dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et à apprécier si les conditions légales d'application de certaines déductions y prévues sont réunies.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le premier moyen du demandeur tendant à l'annulation des bulletins déferés pour cause de violation du paragraphe 205 (3) AO n'est pas fondé.

Le demandeur conteste ensuite l'imputation d'un revenu de location de biens négatif à hauteur de -10.799 LUF en renvoyant à ses moyens développés dans le cadre de la voie de recours par lui introduite à l'encontre du bulletin d'établissement en commun du 26 avril 2001.

Au prescrit du paragraphe 232 (2) AO, « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen* »

*Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden ».*

Conformément à cette disposition légale, un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation de bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus ne peut pas être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, mais doit être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre le dit bulletin d'établissement. Il s'ensuit que les contestations du demandeur relatives au revenu commun de location de biens fixé dans le bulletin d'établissement du 26 avril 2001 doivent être écartés comme n'étant pas pertinents.

Il y a lieu de relever par ailleurs que, dans la mesure où le tribunal a prononcé, par jugement de ce jour dans le cadre d'un recours introduit par Monsieur ... et inscrit sous le numéro 16697 du rôle, la réformation partielle du bulletin d'établissement en commun du 26 avril 2001, le demandeur tire directement du paragraphe 218 (4) AO le droit de voir le bulletin d'impôt litigieux du 19 juillet 2001 remplacé en tenant compte des modifications apportées au dit bulletin d'établissement en commun sans que le tribunal ne soit amené à y statuer plus amplement.

Le demandeur critique encore la qualification, par le bureau d'imposition, des intérêts débiteurs en relation économique avec son état de santé à hauteur de 185.772 LUF de dépenses spéciales et affirme qu'ils devraient être considérés comme charges extraordinaires. Il se prévaut à cet égard d'une reconnaissance afférente de la direction de l'administration des Contributions suite à un jugement du tribunal administratif du 1<sup>er</sup> juillet 1998.

Au prescrit de l'article 127 (2) 2<sup>e</sup> phrase LIR concernant l'abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires, *« ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales »*.

Au vœu de l'article 109 (1) LIR, *« sont déductibles du total des revenus nets, dans la mesure où elles ne sont à considérer ni comme dépenses d'exploitation ni comme frais d'obtention, les charges et dépenses suivantes, qualifiées de dépenses spéciales : (..) »*

*1a. les intérêts débiteurs, dans la mesure où ces intérêts ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés ».*

Force est de déduire de ces deux dispositions légales que tous les intérêts débiteurs qui ne se trouvent pas en relation économique avec la réalisation d'un bénéfice (dépenses d'exploitation) ou d'un revenu (frais d'obtention) visés par l'article 10 LIR et qui n'ont pas de rapport économique avec un revenu exempté par une disposition légale expresse, mais qui résultent du financement externe d'une utilisation de revenus nets en dehors de tout lien avec une réalisation de revenus doivent être qualifiés de dépenses spéciales indépendamment de leur affectation concrète, fût-elle le financement de dépenses qualifiées elles-mêmes de charges extraordinaires (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571<sup>4</sup>, ad art. 125, p. 227).

Partant, étant donné que la reconnaissance des dépenses sous-jacentes comme charges extraordinaires n'emporte pas la même qualification des intérêts débiteurs y relatifs par attraction, la prétention afférente du demandeur est à rejeter comme non fondée.

Par voie de conclusion, le recours est à rejeter comme non fondé.

Au vu de l'issue au fond du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur sollicite encore que le tribunal acte dans le jugement qu'il se réserve le droit de réclamer à l'administration des Contributions directes en temps et lieu utiles des dommages intérêts « *destinés à réparer le préjudice matériel résultant de la privation du capital ainsi que pour l'indemniser contre tracasseries qu'il a du subir suite à l'approche inintelligible du préposé* », demande à laquelle le tribunal ne peut pas accéder, étant donné qu'elle est sans la moindre relation avec l'objet de la demande en réformation du bulletin d'impôt sur le revenu déferé et que le demandeur n'établit pas une quelconque utilité de pareil « *donner acte* ».

### PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 11 février 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL